

「税務調査を拒む正当な理由」について

—— 調査の必要性と納税者の人権との調和の問題 ——

菅野保文

(税務大学
租税理論研究室助教授)

目 次

| | |
|---|----|
| はじめに | 七三 |
| 一 問題の所在 | 七三 |
| 二 「調査を拒む正当な理由」に関する一般の検討 | 七四 |
| 1 序説 | 七四 |
| 2 法的根拠 | 七四 |
| 3 法的効果 | 七六 |
| 4 法的性格 | 七六 |
| (一) 序説 | 七六 |
| (二) 例外性 | 七九 |
| (三) 相対性 | 八〇 |
| 5 「調査を拒む正当な理由」に関する錯誤 | 八三 |
| 三 「調査を拒む正当な理由」の具体例の検討 | 八四 |
| 1 法上要求されている調査手続の瑕疵を原因とする正当理由 | 八四 |
| (一) 当該職員が、身分証明書、質問検査章の提示を求められて、これを提示しなかった場合 | 八四 |
| (二) 調査権限を定める組織規範上、調査権限のない税務職員によって調査が行なわれる場合 | 八四 |

| | |
|-----------------------------|-----|
| 2 当該職員の調査方法を原因とする正当理由 | 八五 |
| (一) 深夜に調査が行なわれる場合 | 八五 |
| (二) 調査を受ける者の営業活動を著しく停滞させる場合 | 八五 |
| (三) 調査を行なう旨の通知が事前にならない場合 | 八七 |
| (四) 調査の範囲を逸脱している場合 | 八九 |
| (五) 調査の合理性の必要性が開示されない場合 | 九〇 |
| 3 調査を受ける者の事情を原因とする正当理由 | 一〇一 |
| (一) 調査を受ける者が不在の場合 | 一〇一 |
| (二) 調査を受ける者が心神喪失の状況にある場合 | 一〇三 |
| (三) 営業が多忙であるとか、他に所用のある場合 | 一〇三 |
| おわりに | 一〇四 |

はじめに

税務職員が行なう税務調査については、その実効性を担保するため、調査を受ける者が調査に協力しなかった場合の罰則が各税法に規定されている（所得税法二四二条八～九号、法人税法一六二条二～三号、相続税法七〇条二～五号など）。

この罰則は、戦後申告納税制度が採用されて以来、ほぼ同様の内容で現在に続いているものであるが、ここ数年来、いわゆる民商事件が契機となって、この罰則の適用をめぐる種々の問題が提起され、議論されるようになった。

この罰則が、懲役刑をも含む比較的重いものであり、ほとんどの国民が関係する税務調査にからむものであるだけに、調査を受ける者の人権との関係において、十分な検討がなされねばならないことは当然であろう。

ただ、従来の議論のうちには、税務調査というものの性格を軽視した観念論とみられるものも多い。税務調査を否定する立場であれば格別、「租税行政上の公平を保障する重要な担い手」として税務調査を考えるとすれば、納税者側の記帳水準や税務行政当局の調査水準、さらに税務調査というものの技術性を超越して議論するわけにはいかないであろう。

本稿は、所得税調査を中心^(注2)に、納税者の人権を保護する観点から主張されている「調査を拒む正当な理由」をとりあげ、これについて検討したものである。

(注1) 内閣総理大臣の諮問機関である税制調査会が、昭和三六年七月に行なった「国税通則法の制定に関する答申」においては、次

のように述べている。(答申別冊の八〇頁)

「税務職員の間接検査権等の的確な行使は、すべての納税義務者をして租税法に定める納税義務を確実に履行せしめることの担保となるものである。したがって、それは租税行政上の公平を保障する重要な担い手となる。」

(注2) 本稿で論ずる問題については、所得税法以外の税法に規定する質問検査権についても存在するが、従来主として所得税調査にからんで問題が生じているので、本稿も所得税法の規定を中心に検討した。

(注3) 本稿では、所得税法二三四条一項に規定する質問検査権の行使を総称して、「調査」の語を用いている。

一 問題の所在

所得税法二三四条一項の要件をみたす該職員の調査であっても、調査を受ける者において常に必ず受忍義務を負うわけではなく、調査を受ける者に「調査を拒む正当な理由」がある場合には受忍義務がないと説かれることが多い。

その「調査を拒む正当な理由」として主張されるものが真に正当な理由として認められるものであるかぎり、このことは、一般の常識にも合致することであり、理論上もこれを認めることに異論はないと思われるが、所得税法において明文で規定されている概念ではないために、この「調査を拒む正当な理由」の法的性格が何であるかについては、解釈論として決せられねばならない問題である。

また、「調査を拒む正当な理由」の例として従来主張されたものにどのようなものがあるのか、また、それらを「調査を拒む正当な理由」として認めることに合理性があるかについても検討する必要がある。

これらの問題については、これまであまり体系的に論及されていないので、従来の議論を整理するとともに、若干の「税務調査を拒む正当な理由」について

検討を加えたものである。

二 「調査を拒む正当な理由」に関する一般的検討

1 序 説

従来の学説判例において「調査を拒む正当な理由」の例として主張されたものを検討すると、その発生原因からみて、次の三の態様に大別することができる。

すなわち、その一は、例えば当該職員が調査を受ける者から検査章の提示を求められながらこれを提示しない場合とか、調査権限のない税務職員によって調査が行なわれる場合など、法上要求されている調査手続の瑕疵を原因とするものであり、その二は、例えば深夜に調査が行なわれる場合とか、調査を受ける者の営業活動を著しく停滞させるような態様で調査が行なわれる場合など、当該職員の調査方法の原因とするものであり、その三は、例えば調査を受ける者が病気であるとか、不在であるなど、調査を受ける者の事情を原因とするものである。

そこで、この区別にしたがって、「調査を拒む正当な理由」の法的側面について考えてみたい。

2 法的根拠

(一) 法上要求されている調査手続の瑕疵を原因とする正当理由の場合

この場合には、法上ふむことが要求されている調査手続がふまれていないのであるから、その調査は本質的に違法な調査であるということになる。

調査を受ける者が受忍義務を負うのは、ふむべき調査手続をふんだ適法な調査に対してであることは当然であるから、この場合の「調査を拒む正当な理由」の法的根拠としては、当該調査の本質的違法性ということにならう。

(二) 当該職員の調査方法を原因とする正当理由の場合

この場合には、「(一)」の場合と異なり、当該調査の手続には違法性は存しない。それにもかかわらず、例外的に「調査を拒む正当な理由」を認めるとすれば、その根拠としては、講学上行政庁が裁量行為を行なう場合でも従うべき制約として説かれる「公益原則」、「平等原則」、「比例原則」などの条理法^(註)ということにならう。

当該職員が、ある者の調査に着手するにあたっては、その事案に適合するいくつかの調査方法のうち、できるだけ調査を受ける者に不利益を与えない方法を選ぶべきであることは当然であるが、この判断を著しく誤り、いわば「鶏を割くに牛刀を用いた」ような場合に、これらの条理法に違反しているということで、調査を受ける者に「調査を拒む正当な理由」が生ずることになる。

(三) 調査を受ける者の事情を原因とする正当理由の場合

この場合も、「(二)」と同じく、当該調査の手続には違法性は存しないから、その法的根拠としては、「公益原則」、「平等原則」、「比例原則」などの条理法ということにならう。

この場合の問題は、当該職員が調査を受ける者の事業所等に臨んだ時点で、その者から何らかの調査を拒む事情の存在を主張されることによって生ずる。当該職員は、その者の主張するその事情の存在が、その時点での調査の続行を断念すべきであるほどの価値を認められるものか否かを判断し、決定しなければならぬことになるが、この判断を著しく誤り、通常人であれば誰の目にも不合理と感じられる場合に、これらの条理法に違反しているということ

「税務調査を拒む正当な理由」について

「税務調査を拒む正当な理由」について

で、調査を受ける者に「調査を拒む正当な理由」が生ずることになる。

(注4) これらの条理法について、田中二郎氏および杉村敏正氏は、それぞれ次のように述べておられる。

① 田中二郎氏〔租税法〕二九四頁)

「法が行政庁の自由裁量を認めている範囲内においても、その行政庁の自由裁量には、常に、行政の目的による条理上の制約が存するものと解すべきことである。何がこの意味での条理上の制約であるかについては、問題の余地があるが、いわゆる公益原則とか平等原則とか比例原則とかが、行政庁の裁量権の行使に当たっても、当然に守られるべき原則と考えられるべきであろう。」

② 杉村敏正氏〔法の支配と行政法〕二〇八頁)

「行政法規が、行政機関に行政行為を授權する際に、これに裁量権を認める場合にも、行政機関の定立する行政行為の判断・決定を規律すべき内部的な具体的基準が、根拠法規の内在的目的に反し、もしくは、比例原則・平等原則に違反して定立され、この基準に従って具体的な行政行為が行なわれる場合や、右の具体的基準には瑕疵のない場合でも、その適用に際して、その要件事実の誤認があり、もしくは、比例原則・平等原則に違反して行政行為が行なわれる場合には、裁量権の行使は恣意的であり、違法な裁量濫用があると解すべきである。」

3 法的効果

(一) 序 説

調査を受ける者に「調査を拒む正当な理由」があり、それを理由として調査を拒んだ場合に、その拒んだ行為について、所得税法二四二条八、九号の罪はどうかという問題である。

(二) 法上要求されている調査手続の瑕疵を原因とする正当理由の場合

この場合には、前述のとおり、当該職員の調査自体が違法なものであり、所得税法二四二条八、九号にいう「所得

税法二三四条一項の規定による当該職員の質問、検査」に該当しないこととなるから、調査を受ける者において調査を拒むために所得税法二四二条八、九号に掲げる行為を行なっても、その行為は同条号に定める構成要件に該当しないことになる。

(三) 当該職員の調査方法あるいは調査を受ける者の事情を原因とする正当理由の場合

この場合には、調査を受ける者が調査を拒むために、所得税法二四二条八、九号に掲げる行為を行なえば、その行為が同条号に定める構成要件に該当することは疑いがないであろう。

ところで、「調査を拒む正当な理由」の存在を理由として調査を拒む行為については、刑法三五条によって不可罰とされる「正当行為」になると考えられるので、所得税法二四二条八、九号に掲げられた行為類型のうち、いずれがこの「調査を拒む行為」に該当するといえるのが次に問題となる。

「調査を拒む正当な理由」を認める趣旨から考えれば、「調査を拒む行為」として不可罰となるのは、防衛的な、必要最小限度の行為に限られると解すべきであろう。^(注6)したがって、所得税法二四二条八号に掲げられた行為類型のうち、「質問に対して答弁せず」および「検査を拒み、妨げ若しくは忌避」^(注7)の行為がこれに当ることになる。同号の「(質問に対して)偽りの答弁をし」の行為や同条九号の「偽りの記載をした帳簿書類を提示」する行為については、もはや防衛的な、必要最小限度の行為とはいえないから、仮に調査を拒む目的でこれらの行為を行なっても、正当行為にはならず、違法性は阻却されないと解すべきである。^(注8)

結局、調査を受ける者に「調査を拒む正当な理由」があり、それを理由として、その者が「質問に対して答弁せず」、「検査を拒み、妨げ若しくは忌避」の行為を行なった場合には、その行為は所得税法二四二条八号の構成要件に

「税務調査を拒む正当な理由」について

『税務調査を拒む正当な理由』について

は該当するが、刑法三五条の「正当行為」になり、違法性を阻却されることになる。

(注5) 検査を拒む罪と刑法三五条の正当行為との関係について、津田氏は次のように述べておられる。(『収税官吏の調査権限について』『財政経済弘報』一一四号)

「この検査を拒む罪についても、刑法三五条の法令又は正当の業務に因つてなした行為はこれを罰しないという原則は働くのであって、この刑法三五条の趣旨により、少くとも正当の行為として客観的に認められる範囲においては、この検査の拒否も許されるとしななければならない。」

(注6) 「調査を拒む正当な理由」なる概念は、刑法三六条に定める「正当防衛」ないし同法三七条に定める「緊急避難」と思想的に共通の基盤に立つものと考えられる。したがって、これらについて刑法理論上説かれる制約は、「調査を拒む正当な理由」の場合にもおおむね該当すると考へるべきである。

(注7) 「妨げ」る行為であっても、その態様が社会通念上許容される程度のものでなければならぬことは当然であろう。

(注8) 「質問に対して」偽りの答弁をし「や」偽りの記載をした帳簿書類を提示」の行為を行なった場合には、仮に「調査を拒む正当な理由」があったとしても、調査を拒まず、調査に応じた後の行為であるとする見方もできよう。

4 法的性格

(一) 序 説

「調査を拒む正当な理由」のうち、法上要求されている調査手続の瑕疵を原因とするものについては、拒む絶対的理由であるから問題がない。

しかし、当該職員の調査方法あるいは調査を受ける者の事情を原因とする正当理由については、その例外性および相対性に注意する必要がある。

(二) 例外性

(1) 「調査を拒む正当な理由」なる概念は、国民が税務調査に対して負っている受忍義務にもかかわらず、調査を受ける者の判断に、当該職員の判断よりも高い価値を認めて、受忍義務を解除することを内容とする概念である。

したがって、これを認めるとしても、極めて例外的な場合に限られることになろう。

(2) 国民は、憲法三〇条によって「納税の義務」を負っている。^(注9) この納税の義務は、申告税制度においては、形式的には、各税法の定めるところにしたがい、申告書を提出し、これに見合う税額を納付することを内容とするが、本質的には、決してそれにとどまるものではなく、当該職員から求められた場合には、自己の申告の内容が正しいということを積極的に説明する義務を当然に含んでいると解せられる。^(注10)

各税法は、国民に対して、自己の所得を正しく計算して申告することを義務付けており、かつ、大多数の国民は、そうした正しい申告をしているものと考えられるが、理論的には、現実に申告されたものが正しいものかどうかということとは、そのことについての調査を経ないかぎり、申告をした本人にしかわからないことである。

申告納税制度は、各人が正しい申告をするところに存立の基盤を有するのであるから、不誠実な申告については何らかの方法でチェックされ、是正されねばならないことは当然であろう。なぜなら、一人の不誠実な申告は、結局において全国民に迷惑をかける結果となるからである。

ここに、申告納税制度を支えるものとしての税務調査の役割がある。税務調査に応ずることは、もともと国民の当然の義務なのである。

「税務調査を拒む正当な理由」について

「税務調査を拒む正当な理由」について

八〇

したがって、「調査を拒む正当な理由」を認めるとしても、それはあくまでも例外的な場合なのである。

(3) 当該職員が調査を行なうについては、法上要求された調査手続に従うべきことは当然であるが、それ以外に、具体的にいかなる方法で調査を進めるかということについては、当該職員において、事案の内容に応じて、現実に即した判断をすることが期待されている。すなわち、当該職員の裁量に委ねられているわけである。^(注11)

ところで、「調査を拒む正当な理由」が現実の問題となるのは、当該職員においては、それが存在しないと判断するにもかかわらず、調査を受ける者においてその存在を主張する場合である。

法上、当該職員の裁量に委ねられた事項について、当該職員が行なった判断に、調査を受ける者が独自の見解に基づいて従わないことを認めるとすれば、それは、当該職員の判断が著しく誤っていて、通常人であれば何人の目にもその誤りが明白である場合に限り得ると解すべきであろう。

(三) 相 対 性

(1) 当該職員の調査方法を原因とする正当理由について考えてみると、それが正当理由とされるのは、その調査方法が、調査を受ける者にとって、なんらかの意味で「異例」であるからであろう。

しかし、問題は、調査方法が「異例」であるかどうかということではなく、異例な調査方法をとらねばならぬ必要性がその事案において認められるかどうかということである。すなわち、異例な調査方法であるというだけで「調査を拒む正当な理由」になると解すべきではなく、異例な調査方法をとる必要性がないにもかかわらず、異例な調査方法がとられるということが「調査を拒む正当な理由」になると解すべきである。

ところで、当該職員がある者を調査するについて、異例な調査方法をとるとすれば、それ以前に、その異例な

調査方法をとることが、前述の公益原則、平等原則、比例原則などの条理法に違反しないとの判断がなされているわけである。

それにもかかわらず、ここで「調査を拒む正当な理由」が問題となるのは、調査を受ける者においては、その異例な調査方法が必要とされる事情が理解できないことによる。

それゆえ、異例な調査方法をとる場合には、当該職員は、調査を受ける者の求めに応じて、通常人であれば理解できる程度に、その異例な調査方法が必要とされる事情を説明すべきであって、この説明があることによつて、調査を受ける者に「調査を拒む正当な理由」が消滅すると解される。

調査を受ける者がその説明を求めたにもかかわらず、当該職員から説明がなされない場合に、「調査を拒む正当な理由」があることになる。

(2) 次に、調査を受ける者の事情を原因とする正当理由について考えてみる。この場合には、その正当理由の存在が、多くの場合、調査を受ける者にしかわからないから、「(1)」とは逆の関係にある。

したがって、客観的に「調査を拒む正当な理由」が存在するといふだけでは足りず、通常人がその当該職員の立場にあれば、調査を中止（延期）すべきだと判断するであろうと言える程度に、その「調査を拒む正当な理由」の存在について、調査を受ける者から当該職員に説明されなければならない。

調査を受ける者からその説明がなされ、かつ、当該職員から、その「正当理由」を超える調査の必要性について説明がなければ、その「正当理由」が「調査を拒む正当な理由」として認められることにならう。

(3) 結局、各事案ごとに、「正当理由」として主張されるものが、はたして正当理由たりうるものか否かを判断し「税務調査を拒む正当な理由」について

「税務調査を拒む正当な理由」について

なければならぬわけであり、絶対的な正当理由というものをあらかじめ設定することは困難である。

(注9) 国民の納税義務は、憲法三〇条によってはじめて生じたものではなく、国家の構成員たる国民の当然の本分であると解すべきである。ただ、それが憲法に明定されることによって、明確な憲法上の義務とされたものである。

(注10) 質問検査権の性質について、清永敬次氏、新井隆一氏、荒秀氏は、それぞれ次のように述べておられる。

① 清永敬次氏（「税法上の質問検査権に関する若干の問題」税経通信二六巻一三三二―三三二頁）

「納税義務者は、申告をした場合その申告内容が正しいことについて、また申告をしなかった場合にその申告しなかったことが正しいことについて、十分説明をすることができなければならない。法は納税者にそのような説明をすることができるしまたしなければならないと考える。従って申告についてこれを事後的にチェックする任務を与えられた者（税務職員）に対して、求められれば、申告内容について納得のいくように説明をしなければならない。これが税務職員の質問検査権に対する納税者の質問検査受忍義務として規定されているところである。」

② 新井隆一氏（「質問検査権の性質」税理二一巻一一号一四七頁）

「質問検査をうけなければならない国民の義務は、行政処分によってもたらされるのではなく、法律の明文の定めによって、一般的かつ抽象的に、国民に課せられた、国民の受忍すべき義務である、といわなければならない。」

③ 荒 秀氏（「立入検査権・調査権」法律学の基礎知識八九頁）

「憲法三〇条の国民の納税義務、また租税の画一性・平等性の要請、しかも納税者信頼にもとづく申告納税制度を採用している点からみれば、国民は質問調査の受忍義務を負うべきであらう。」

(注11) 質問検査権の行使について、いわゆる藤沢民商事件（裁決取消等請求事件）の第一審判決（東京地裁昭43・2・13判決）は次のように述べている。（判例時報五一八号二三頁）

「しかしながら、質問検査権は、本来、税務署職員が必要のあるときに納税義務者らに対して質問を発し、またはこれらの者の事業に関する帳簿書類等を検査するなど、積極的かつ能動的に調査する権限をいうものであって、この権限を行使するかどうか、また、いかなる方法、場所でこれを行使するかは当該職員が適宜定めるところであり、相手方の側から当該職員に対して

税務庁舎内における質問検査権の発動そのものを求めたり、あるいは質問検査の方法を選定したり、又は質問検査に対する回答その他前記行政上の義務履行の場所を税務署庁内舎と指定したりすることができるものではなく、質問検査を受ける相手方の側にそのようなことのできる法的地位を保障した規定もない。」

5 「調査を拒む正当な理由」に関する錯誤

「調査を拒む正当な理由」が客観的に存在しないにもかかわらず、調査を受ける者において、それが存在すると誤信して調査を拒んだ場合に、その拒んだ行為と所得税法二四二条八号の罪との関係はどうかという問題がある。

「調査を拒む正当な理由」は、所得税法二四二条八号の罪との関係では、違法性阻却事由として機能するから、この問題は、刑法理論上錯誤論において論ぜられる「違法性阻却事由に関する錯誤」の問題として考えることができる。

調査を受ける者において、「調査を拒む正当な理由」が存在すると誤信する場合は、多くの場合、認識した事実の法的評価を誤るという意味での錯誤であるから、いわゆる「法律の錯誤」に属するものである。

法律の錯誤と故意との関係については、諸説があるが、わが国従来(注12)の通説および判例によれば、刑法三八条三項を根拠として、法律の錯誤は故意を阻却しないとすから、仮に「調査を拒む正当な理由」が存在すると誤信した場合でも拒むつもりで拒む行為をした以上、所得税法二四二条八号の罪の故意犯になるわけである。

(注12) 「刑事法学辞典(増補版)」(滝川幸辰編・有斐閣)においては、法律の錯誤と故意との関係について、次の四説を紹介している。(七二八～七三一頁)

① 法律の錯誤は故意を阻却しないとする説

故意に違法性の認識を必要としないとする見解からの帰結である。わが国従来(注12)の通説並びに判例のとるところである。その立論の最大の根拠は刑法三八条三項である。

② 法律の錯誤は自然犯(刑事犯)については故意を阻却しないが、法定犯については故意を阻却するとする説

「税務調査を拒む正当な理由」について

「税務調査を拒む正当な理由」について

故意の成立について、自然犯においては違法性の認識を必要としないが、法定犯においては必要であるとする説からの帰結である。社会的責任論（新学派）の立場から主張される。

⑨ 法律の錯誤があった場合、行為者に違法性の認識の可能性があったときには故意の成立を阻却しないが、可能性のない場合には責任を阻却すると解する説

故意には敢えて違法性の認識を必要とせず、ただ少くとも違法性の認識の可能性を必要とし且つこれを以て足りるとする説からの帰結である。M・E・マイヤード以降多くの学者によって主張されたところで、判例の一部にもこの見解をとったと思われるものがある。わが国では人格責任論の立場より主張される。

④ 法律の錯誤は故意を阻却するとする説

故意に違法性の認識を必要とする説からの帰結である。道義的責任論の立場から主張されるところで、これが本来の規範的責任論の立場といふことができるであろう。

三 「調査を拒む正当な理由」の具体例の検討

1 法上要求されている調査手続の瑕疵を原因とする正当理由

これについては、それを妥当と認めることに問題はないと思われるので、例をあげるにとどめる。

(一) 当該職員が、身分証明書、質問検査章の提示を求められて、これを提示しなかった場合^(注13)

(二) 調査権限を定める組織規範上、調査権限のない税務職員によって調査が行なわれる場合。

(注13) これについて、昭和二十七年三月二十八日最高裁第二小法廷判決は次のように判示している（刑集六卷三号五四六頁）。検査章の

携帯義務が旧所得税法施行規則（政令）で規定されていた当時の判例であるが、現在では所得税法自体において規定されており

(二三六条)、疑問の余地はないといえよう。

「所得税法施行規則六三条は、単なる訓示規定と解すべきではないから、相手方が検査章の呈示を求めたのに対し、収税官吏がこれを携帯していないか、または携帯していても呈示しなかった場合に、相手方はその検査を拒む正当な理由があると認めべきである。」

2 当該職員の調査方法を原因とする正当理由

(一) 深夜に調査が行なわれる場合^(注14)

税法の規定上、調査については時刻制限をしていない。これは、国税犯則取締法に基づく強制調査などと違って、任意調査であるためだと考えられるが、夜間が市民の安息時間であることを考えれば、深夜の調査は原則として許されないと考えるべきであろう。

したがって、深夜に調査を行なうとすれば、日中では目的を達しがたい理由がなければならず、調査を受ける者の求めに対してその理由が示されない場合には、「調査を拒む正当な理由」があるということになる。

しかし、例えば夜間のみ営業する業種については、営業時間に調査をしないと目的を達しない場合が多いから、絶対的な正当理由となるものではない。

(注14) 深夜の調査について、清水敬次氏は次のように述べておられる。(「税法上の質問検査権に関する若干の問題」税経通信二六巻一三号二頁)

「また、これらの法条に明文をもって定められているわけではないが、調査の必要上やむを得ない場合を除き、深夜の調査は許されないと解すべきであろう。」

(二) 調査を受ける者の営業活動を著しく停滞させる場合。^(注15・16)

「税務調査を拒む正当な理由」について

税務調査が行なわれれば、その結果として、調査を受ける者の営業活動がある程度の影響を受けることは当然である。

しかし、税務調査が全体としての国民の利益のために行なわれることを考えれば、これはいわば「許された侵害」といふべきものであり、調査を受ける者はこれを受忍しなければならないのである。

したがって、営業の停滞を理由とした「調査を拒む正当な理由」が認められるのは、極めて例外的な場合である。例えば、格別の不審点も発見されないのに、調査が非常識に長日数にわたって続けられ、調査を受ける者がその理由について説明を求めても回答が得られないという場合には、「調査を拒む正当な理由」があるということになる。

言いかえれば、調査が常軌が逸した態様で行なわれた場合がこれに当ると言えよう。

なお、税務調査は、その性質上調査を受ける者の協力が前提となっており、調査が円滑に進捗するか否かということも、その協力にかかっている面が多い。したがって、調査を受ける者が調査に非協力であった場合、いきおい調査は長びき、その者の営業活動に与える影響も多くなるが、この場合が「調査を拒む正当な理由」に当たらないことは言うまでもない。

(注15) 例えば、清水敬次氏は次のように述べておられる。(「被調査者の要求があれば、課税処分を行なうための税務調査をなす税務署職員は、税務調査の合理的必要性を開示する義務があるか」判例時報六三七号一―一五頁)

「また、明文の規定は欠くが不必要に夜遅い時間になされる調査、納税義務者の営業活動を著しく停滞させるような調査などの場合には、納税義務者はこれを拒む正当な理由があるといふべきであろう。」

(注16) いわゆる中野民商事件の第一審判決(損害賠償等償求事件、東京地裁昭43・1・31判決)もこのような見解をとっているとみられる。(判例時報五〇七号一四頁)

「もとより、納税者は、所得税法および法人税法所定の要件のもとに、税務職員（収税官吏）の質問検査に対しこれに承諾する義務を負うものであるから、ある程度の営業活動および私生活の平穩を事実上妨げられることがあることはいうまでもない。しかしながら、質問検査権の行使が、いやしくも納税者の営業活動を停滞させ、得意先や銀行等の信用を失墜せしめ、その他私生活の平穩を著しく害するような態様においてなされたとすれば、それは、もはや、任意調査としての限界を超えるものであるといわなければならない。」

(三) 調査を行なう旨の通知が事前でない場合

当該職員が調査を行なう場合には、調査を受ける者に、事前に、調査の日時を通知しなければならず、その通知がなされない場合には、「調査を拒む正当な理由」があるとする見解がある。^(注17)

しかし、税務調査の実際を考えた場合、この見解には疑問がある。

税務調査は、一言で言えば、納税者の申告内容が（あるいは無申告であることが）正しいか否かを確認するために行なわれるものであるが、これには、調査を受ける者が申告の基礎となる帳簿書類を正しく記帳しているか否かを確認することが当然の前提となる。この帳簿書類の記帳の正確性は、さらに、その基礎となった各種の原始記録によって裏付けられるわけである。

ところで、この原始記録が完全な形で保管されていることは必ずしも多くないのが実情であり、したがって、多くの場合過去が調査の対象となる税務調査にとって、調査を受ける者の帳簿書類の記帳の正確性を確認することは決して容易ではないのである。

ここにおいて、調査日ないしそれに近接する期間の営業について、調査を受ける者が、調査を意識せずにどのような経理処理をしているかを調査する必要性が生ずるのである。調査日ないしそれに近接する期間であれば、原始記録もほ

「税務調査を拒む正当な理由」について

は完備されており、かつ、当事者の記憶も新鮮であるから、当該職員が、調査を受ける者の経理処理が信頼できるか否かの心証を得るうえに効果的である。ただ、このことは、調査を行なう者が調査されることを意識せずに行なった経理処理を調査できる場合に言えることである。もし、調査を行なう旨の通知を事前に行なつたとすれば、調査を受ける者においては、調査において指摘されることがらのないようにしたよとの心理が働くことは自然であろうし、なかには、積極的に帳簿書類に工作する者もあるであろうことも容易に考えられるところである。

なお、調査日ないしそれに近接する期間の営業についての、調査を意識しない経理処理を調査する必要性は、帳簿書類それぞれ自体が作成されていなかったり、作成されていても不完全な者が相当に多いという実情からもうなずける。これらの者については、調査日ないしこれに近接する期間の営業を調査して、これを調査対象期間の所得計算が正しいか否かを確認するための資料とせざるを得ないことが多いからである。

また、税務調査においては、商品たな卸高の正確性について調査を行なう必要がしばしば生ずる。この場合、調査日における商品在高を正確に把握したうえ、調査対象期間にさかのぼっていく技法がとられるのであるが、これについても、調査日の在高が正確に把握されることが当然の前提となるものである。

結局、この事前通知の問題は、一般的な納税道義の水準とか、記帳水準等と密接に関連する問題であつて、それらを超越して論ずることはできないのである。将来の問題としてはともなく、現在の問題として考えるかぎり、年に何回もない税務調査について、事前に通知がなかつたことが、「調査を拒む正当な理由」になるとは到底解することができない。

ただ、事前に通知することによって、調査を受ける者が営業の段取をつけることができることを考えれば、行政のあ

り方としては、調査に支障をきたさないと判断される場合にはできるだけ通知すべきであるということになる。

(注17) 例えば、増本一彦氏は次のように述べておられる。「所得税法・法人税法における質問検査権の本質と限界」税理八巻一四号

一四頁)

「調査に応ずることは、黙秘権等、国民の基本権の放棄であるから、問題点を充分に相手方にしらせて、十分な考慮と準備をする機会を与えるべきで、あらかじめ、調査の趣旨目的、日時などの連絡通知のない場合は、断わっても正当である。」

(四) 調査の範囲を逸脱している場合

質問検査は、申告以外に新たに課税すべき所得があると認められる場合に、その事項に限ってできるということを前提として、調査がその事項以外に及んだ場合には、「調査を拒む正当な理由」があると見る見解がある。^{(注18)(注19)}

しかし、税務調査は、犯罪捜査と異なり、特定のけん疑に基づいて行なわれるものではなく、前述のように、納税者の申告内容が(あるいは無申告であることが)^(注20)正しいか否かを確認するために行なわれるものであるから、この見解は前提において誤っていることになる。

ただ、そうした税務調査の性格からも、調査範囲には自ら限界があるわけであり、調査対象者の収支計算あるいは資産負債の増減に全く関係がないとみられる質問が発せられたり、検査が行なわれようとした場合には、その理由について説明がないかぎりには、「調査を拒む正当な理由」があることになる。

(注18) 例えば、増本一彦氏は次のように述べておられる。「所得税法・法人税法における質問検査権の本質と限界」税理八巻一四号

一四頁)

「質問検査は、確定申告後に、当該申告以外に新たに課税すべきである場合に行使できるものであるから、質問内容や、検査対象は、問題となっている特定年分の、しかも新たに課税すべき課税標準事項に限られるものであるから、この範囲を超える場

「税務調査を拒む正当な理由」について

「税務調査を拒む正当な理由」について

合は断わっても正当な理由がある。」

(注19) いわゆる荒川民商事件の第一審判決（所得税法違反被告事件、東京地裁昭44・6・25判決）も、このような見解に立っているものと解せられる。（判例時報五六五号四八頁）

「……刑罰の威嚇のもとに、包括的に帳簿書類一切を見せることを要求し、包括的に得意先、仕入先全部の住所氏名を告げることを要求し、さらには工場内を見せることを求めることが合理的に許されるものとは、到底いいがたいのである。」

(注20) 高梨克彦氏は、調査の範囲を特定する必要はないとの立場に立って、次のように述べておられる。（所得税法二四二条八号質問不答弁、検査拒否罪について無罪の一審判決を破棄し、有罪の言説をした事例）シユトイエル一〇九号四八頁）

「一体構成要件の關係上、条文の文言からは質問、検査が具体的に特定されていなくてはならないという制限は導くことができなからう。せいぜい質問検査について適格な所得を発見するのに合理的に必要なだと客観的に判断される範囲内にあることと、検査対象が事業に關連する範囲内にあることの制限にすぎない。本件（いわゆる荒川民商事件のこと―筆者注）の如く白色申告者にして帳簿を備えず且つ申告書に取引の明細書を添付していない場合、調査官側で机上調査を以て認識しうる範囲は、申告書の様式によれば、所得を生ずる場所、収入額、必要経費額、専従者給与額及び所得金額以外にはありえないのである。かかる場合構成要件において質問、検査に特定性のしほりを明記していないのに、人權の保障上望ましいとの理由のみを以て、特定しない調査要求はすべて違法であるとするのは、國家權力は必要悪であるから弱ければ弱い程好ましいとする思想に基礎を置くものではないかとの感じを免れず、國家存立のためには正当な権力行使を肯定する立場を採る以上直ちに賛成しえない。」

(四) 調査の合理的必要性が開示されない場合

(1) 序 説

調査を受ける者が、当該職員に対して、調査の合理的必要性を開示するよう要求し、その要求がいれられない場合には、「調査を拒む正当な理由」があるとする見解がある。^(注21)

この見解は、いわゆる千葉民商事件として知られる所得税更正決定取消請求事件の第一審判決が、判決理由に^(注22)

おいて示したことから、一躍脚光を浴びるに到ったものである。

その判決から、当該部分を引用すると次のとおりである。

「税の徴収確保と被調査者の私的利益の保護との調和するところで、質問検査権の限界を考察すると、被調査者は当該税務署職員に対し調査の合理的必要性の開示を要求でき、右要求がいれられないかぎり、適法に質問検査を拒むことができる。」

判決は、かなり明快に論断しているが、所得税法二三四条一項の解釈上、はたしてそのような結論になるものか、以下において検討してみたい。

(2) 「調査の合理的必要性」について

前記判決は、「調査の合理的必要性」という概念を使っているが、この意義が何であるかについては、判決文からは必ずしも明らかではない。

所得税法二三四条一項は、「国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、またはその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができる。」と規定している。

そこで、「所得税に関する調査について必要があるとき」の意義が問題となる。これについては、およそ当該職員が調査を行なう場合には、必要があるから行なうわけであるから、その意味で、いわば当然のことを規定したにすぎないとも考えられるのであるが、少なくとも、法文上これが調査を行なうについての要件とされていることは疑いがないであろう。

「税務調査を拒む正当な理由」について

「税務調査を拒む正当な理由」について

前記判決が「調査の合理的必要性」というのも、所得税法二三四条一項の解釈論として述べているものと考えられるから、したがって、同条号の「調査について必要があるとき」を言い換えたものであろう。

そこで、この「調査について必要があるとき」の意義について考えてみたい。

税務調査は、前述のように、納税者の申告内容が（あるいは無申告であることが）正しいか否かを確認するために行なわれるものであるから、調査の必要性は、本来すべての納税者に認められるものである。これは、いわば「一般的必要性」と呼ばれるべきものである。

しかし、現実にはすべての納税者を調査することはできないから、実際には、何らかの基準によって、一部の納税者が抽出され、その者が調査の対象になる。(注23)この場合、調査の対象として抽出された者についてみれば、抽出された理由というものが存するわけであるから、これを前述の「一般的必要性」に対して「個別的必要性」と呼ぶことができる。

所得税法二三四条一項において、「調査について必要があるとき」というのも、この一般的必要性および個別の必要性が認められるときという意味と解せられる。

前記判決にいう「調査の合理的必要性」についても、おそらくはそのような意味ではないかと考えられるのであるが、調査に着手するについては、それが存在しなければならないという意味であれば、正にそのとおりであり問題は無い。

(3) 調査の合理的必要性の開示

ある者を調査するについては「合理的必要性」が存しなければならないということと、調査を受ける者が要求

したときには、その「合理的必要性」を開示しなければならないということは、明らかに別の問題である。

所得税法二三四条一項の法文からは、この開示の問題はでてこないから、前記の判決が何を根拠として調査を受ける者が開示を要求できるとするのか、必ずしも明らかではないが、判決文からすると、「税の徴収確保と被調査者の私的利益の保護との調和」がその根拠とされているようである。

しかし、「被調査者の私的利益の保護」に必要なのは、調査の合理的必要性が存しなければならないということであって、さらに進んで、その開示を要求できるということにはつながらないのではなからうか。

むしろ、次の諸点を考えると、開示を要求していられなかったとしても、そのことが「調査を拒む正当な理由」にはならないと考えるべきであろう。

イ 前述のように、憲法三〇条の納税の義務というものは、申告書を提出し、税額を納付することにとどまるものではなく、当該職員から求められた場合には、自己の申告の内容が（あるいは無申告であることが）正しいということを説明する義務を当然に含んでいるものである。言い換えれば、納税者は、税務調査に対して一般的に受忍義務を負っているわけであり、これが調査の前提となっているのである。

一般的には受忍義務がなく、例外的に発生するとの考え方に立てば、調査に先立って、受忍義務が発生したゆえんを説明（この説明が「調査の合理的必要性の開示」にならう。）すべきことにならうが、一般的な受忍義務が認められる以上、開示の要求がいれられないことが「調査を拒む正当な理由」になるとは考えられない。

ロ 税務調査においては、単に漫然と調査を行なうわけではなく、最近における納税者の一般的な経理処理の傾向「税務調査を拒む正当な理由」について

「税務調査を拒む正当な理由」について

九四

向とか、その者の属する業種の不正発見の事例あるいはその者の過去の税歴等から、いくつかの仮説（これは「けん疑」ではない。）をたてたうえ、これの真否を裏付けるという方法で調査を進める場合が多い。これは「調査」というものの性格からくる技術性である。

ところで、それらの仮説は、多くの場合、「調査の合理的必要性」のうちの個別的必要性の内容になっているものである。これを、調査に着手するに際して、調査を受ける者に開示することは、すなわち、調査する側の「手のうち」を事前に相手側に示してしまう結果となる。調査を「技術」として見た場合、このことが好ましくない結果をもたらす場合があるであろうことは、容易に理解できるであろう。^(註24)

税務調査を論ずるについては、その技術性からくる要請も尊重されなければならない。

ハ 「調査の合理的必要性」の判断については、当該職員の現実に即した合理的判断に委ねられているものである。その判断が明らかに恣意にわたって法の目的を逸脱していると認められる場合にのみ、司法審査でチェックされると考えるべきものである。言い換えれば、「調査の合理的必要性」が開示されなくても、恣意にわたっていることが通常人の目に明らかかな極めて例外的な場合が問題となるわけであって、調査を受ける者において、「調査の合理的必要性」の開示を受けて、いちいち「恣意にわたっているか否か」を判断すべきことにはならないのである。

(4) 所得税法二四二条八号の罪との関係

調査の合理的必要性の開示の問題は、本来所得税法二三四条一項の解釈の問題であるが、同法二四二条八号の罪の成立要件の問題としても考えることができる。

この問題について、当該職員が調査の合理的必要性を開示しない場合には、調査を受ける者は、自分が調査を受忍しなければならない理由を認識できないから、したがって、不答弁等の行為を行っても、所得税法二四二条八号の罪の故意犯にはならないとする見解がある。^(注25)

この見解は、一見もっともらしく聞えるのであるが、筆者は、これに少なからぬ疑問をいただいているので、以下検討してみたい。

推察するに、この見解は、次のような思考順序をたどっているのではなからうか。

- ① 質問検査権の行使は、調査を受ける者が、過少申告の疑いがあるかあるいは申告すべき所得があるのに申告していない場合に限られる。^(注26)
- ② したがって、納税者には、質問検査権の行使に対する一般的な受忍義務は認められず、①の場合に限って例外的に受忍義務が発生する。
- ③ 受忍義務を負う場合が例外的な場合である以上、当該職員は、調査に先立って、調査を受ける者に受忍義務があることを(例外的に)受忍義務が発生したということ(を)説明(立証)しなければならない。
- ④ 当該職員から、この説明(立証)がなされなければ、調査を受ける者は、自分が受忍義務を負うことを理解していないから、不答弁等の行為を行っても、所得税法二四二条八号の罪を犯す意があることにはならない。^(注27)

しかし、税務調査というものは、何度も述べるように、納税者の申告内容が(あるいは無申告であることが)正しいか否かを確認するために行なわれるものであり、この点において、特定のけん疑に基づいて行なわれる犯

「税務調査を拒む正当な理由」について

「税務調査を拒む正当な理由」について

罪捜査とは、性格を異にするのである。提出された申告書等の検討を通じて、過少申告の疑いがある者を的確に選定できると考えるのは極めて非現実的な見方である。^(注28) 言い換えれば、申告書等の検討を通じて不審点のみられないものが、適正な申告だという保証はどこにも存しないのである。

このことは、「国民は通常過少申告をしているのだから、反証を挙げない限り所得もれがあると推定されるし、また、自分でも常に不正の意識があるものだ」と主張することにはならず、^(注29) 要するに、理論的に言うかぎり、提出された申告書は、そのままでは、それが正確だという推定も、また、不正確だという推定も、いずれも働かないということ述べているにすぎないのである。

過少申告の疑いがある場合や申告すべき所得があるのに申告がない場合に限って、質問検査権を行使できるとする考え方は、行政手続としての税務調査を司法手続としての犯罪捜査と同列に理解しようとする誤りをおかしていることになる。

前述のように、調査に対する受忍義務は、本来すべての納税者に認められるものであり、決して例外的に受忍義務が発生するというものではないのである。

自分の申告が（あるいは申告しなかったことが）正しいか否かは、本人しかわからないのであるから、これが正しいか否かを確認するため、当該職員が調査する場合に、調査を受ける者はそれが正しいということを説明する義務があるということは、常識的にもうなずけることではなからうか。

なお、調査を受ける者が、独自の見解に基づき、自分には受忍義務がないと考え、調査を拒んだとすれば、その者が、その調査を「調査」として認識しているかぎり、前述した「調査を拒む正当な理由に関する錯誤」の問

題として論ぜられることにならう。

(5) 調査に着手後の場合

前記の判決が問題としたのは、調査に着手するについての合理的必要性の開示であったが、調査に着手した後においても、同様の問題が生ずる余地がある。

つまり、全体としての調査を構成する個々の質問や検査について、調査を受ける者が、その合理的必要性を開示するよう要求した場合はどうかということである。

この問題についても、本質的には、調査に着手するについての合理的必要性の開示の場合と同様であるから、「(3)」で述べたところと同じ理由で、原則として「調査を拒む正当な理由」にはならないと解すべきである。

ただ、明らかに税務調査に関係がないと認められる質問や検査が行なわれようとした場合には、調査を受ける者は、その質問や検査の理由について説明を求めることができ、当該職員から説明されない場合には、その質問あるいは検査を拒む正当な理由があることにならう。

この場合には、前述した「調査の範囲を逸脱している場合」(八九頁)に該当することになる。

(6) 「調査目的」について

調査の合理的必要性と区別すべきものに、調査目的がある。

調査の合理的必要性が「なぜ調査をするのか」の問題であるのに対し、調査目的は例えば「〇〇年分の〇〇税を調査しようとするのか」の問題である。

当該職員が調査を行なう場合でも、その者自体の課税標準の調査が目的である場合の外、法定資料の提出状況「税務調査を拒む正当な理由」について

「税務調査を拒む正当な理由」について

や源泉徴収の状況を調査することが目的の場合やその者の取引先の課税標準の調査に必要な資料を収集することが目的の場合がある。また、調査の対象となる税目や年分はいろいろである。

したがって、当該職員が調査に着手するにあたっては、はじめに、何を調査するために来たのかということを示さなければ、調査を受ける者には何の調査かわからないわけである。

この調査目的については、これを調査を受ける者に示すことは、当該職員の当然の義務であり、これが示されない場合には、「調査を拒む正当な理由」になるであろう。

これは、いわば常識の問題であって、実務上も、調査のため当該職員が納税者の事業所等を訪れた場合には、^(注30) いわゆる「来意」として告げているところである。

(注21) この問題について、本文に引用した判決と同様の見解をとるものに、次のものがある。

① 北野弘久氏（「実体税法上の調査権の法的限界」杉村章三郎先生古稀祝賀税法論文集一七頁）

「調査にあたっては、いわゆる調査理由ないしは調査範囲の開示がなされなければならない。その場合、一般的概括的な調査理由ないしは調査範囲の説明では、不十分である。法は、能うかぎり、具体的、特定の調査理由ないしは調査範囲の説明を要求しているものとみられる。」

② 関本秀治氏（「納税者の側からみた税務調査の問題点」税理一四卷一〇号二四頁）

「納税者にこのような重い罰則を科する以上、その調査権の発動はきわめて慎重でなければならず、これに対して説明を求められたならば、直ちにその理由を示すべきであり、その合理的理由を示し得ない場合は、調査を拒否する正当な理由となりうるであろう。」

③ 新井隆一氏（「税務調査権の法的限界」税法学二二三号三五頁）

「実際には、この場合、具体的に納税義務が確定していない者、いわば現に納税義務がない者に対して質問検査権が行使され

るのであるから、これを円滑にするためにも、「当該職員」によるこの確信（調査を受ける者に納税義務があるということの確信の意―筆者注）の内容が、その質問検査に際して、事前に、相手方に、その理解しうる最小限度の程度で説明される必要がある、というべきものであろう。」

④ 高梨克彦氏（「所得税法二四二条八号質問不答弁、検査拒否罪について無罪の一審判決を破棄し、有罪の言渡をした事例」シュトイエール一〇九号四五頁）

「被調査者が不当な調査権の行使に応ずる義務のないことは言う迄もなしとしたり、正に「不当な調査であるか、妥当な調査であるか」を被調査者が判断する第一の関門は「必要性の有無」であって、この判断は調査者の具体的説明なくしては被調査者にとってできないというのが論理の順序であらう。」

(注22) 千葉地裁昭46・1・27判決（判例時報六一八号一一頁）

(注23) いわゆる中野民商事件の第一審判決（東京地裁昭43・1・31判決・判例時報五〇七号七頁）が述べるように、調査の対象となつた納税者は、他の納税者に比較すれば、相対的に事実上の不利益を受けることを否定できないから、現実に調査の対象とする一部の者を抽出するについては、恣意にわたることのないよう、合理的な基準によらねばならないことは当然である。

ただ、この基準は、過少申告の疑いがあるというばかりではなく、全般的な納税者の納税道義の水準や記帳水準、また、課税庁における調査水準や稼働量、ならびにいつかは調査されるかもしれないということによる納税者に正しい申告を強いる心理的効果などの諸要素を総合勘案して設定されるものであり、時、所を超越して一義的に設定できるものではない。

その技術性からみて、課税庁の現実に即した判断に委ねられており、ただその判断が、明らかに恣意にわたって法の目的を逸脱していると認められる場合に、司法審査でチェックされると考えるべきであらう。言い換えれば、明らかに恣意にわたっていると認められないかぎり、課税庁が現実に調査の対象とした者については、「調査について必要があるとき」に該当すると解すべきだということである。

(注24)

調査の合理的必要性の開示と租税回避について、青木康氏は次のように述べておられる。（「質問検査の理由を告知しなかったこととは推計課税を違法ならしめる原因になる」税務弘報一九巻五号九〇頁）

「しかし、問題は、このような規定の立法をまたないで、当然に、理由の告知を法的な意味での要件とすることができると「税務調査を拒む正当な理由」について

「税務調査を拒む正当な理由」について

100

か、またしなければならぬかにある。不利益処分といえども、明文の規定がなければ、理由の付記を要しないこと、判例通説である。

ことからは、受忍義務（協力義務）の発生要件である。租税法主義の観点からいっても、発生要件ならば明定されねばならない。また、理由の告知は親切な行政というメリットをもつが、他面、租税回避を招きやすいというデメリットのあることも忘れてはなるまい。」

(注25) 例えば、高梨克彦氏は次のように述べておられる。「質問検査権の行使における必要性開示義務不履行と推計課税」シュートイ
エル一〇号一五頁)

「即ち、故意が成立するためには、行為者が構成要件に該当する客観的事実を認識し、その事実の発生を認容したことが要求され、その場合の事実の認識とはその事実の意味内容の了解をも含むのでなければ、刑罰に値する程の違法性を有するものとは言えないであろう。

これを本件（いわゆる千葉民商事件のこと―筆者注）の構成要件該当事実にあてはめてみると、被調査者は自己が調査を受忍しなければならぬ具体的個別的必要性を認識しながら、敢えて調査を拒否したという行為が処罰に値するということになるのであり、調査の必要性がないと認識した上で調査を拒否した場合は、少なくとも故意犯は成立しないのである。」

(注26) 高梨克彦氏は、同前論文で次のように述べておられる。（一六頁）

「しかし現代税法の基本構造が自主申告により租税債務が確定されるのを原則とし、更正によるその確定は例外とされ、その例外の更正をなす前提としての調査権の発動は自主申告が過少申告であるとの合理的嫌疑の存在を前提とするという絞りをかけているし、（後略）」

(注27) その調査の結果、正しくないことが判明すれば、国税通則法二四条あるいは二五条に基づき、更正あるいは決定が行なわれることになる。ただ、同法条に「その調査により、……更正（決定）する」とあるからといって、調査の対象とすべき者は、更正あるいは決定を行なう蓋然性が高い場合に限られるということにはならないであろう。

(注28) 申告書の様式は、納税者の負担を軽減する見地から、必要最小限の記載項目にとどめてある。したがって、申告書を検討することによって、申告内容が正しいか否かを見極めることは、現実には出来ない相談なのである。

なお、(注20) (九〇頁) で引用したように、高梨克彦氏においても、白色申告者にして帳簿を備えず且つ申告書に取引の明細書を添付していない場合、調査官側で机上調査を以て認識しうる範囲は、所得を生ずる場所、収入額、必要経費額、専従者給与額及び所得金額以外にはありえないことを認めておられるのである。

(注29) 高梨克彦氏は、(注25) で引用した論文において次のように述べておられる。(一五頁)

「国民は通常過少申告をしているのだから、反証を挙げない限り所得もれがあると推定されるし、また自分でも常に不正の意識があるものだ、と主張する者があれば一億総脱税者という観念を前提にするもので論外の議論であろう。」

(注30) 清水敬次氏は、次のように述べておられる。「税法上の質問検査権に関する若干の問題」(税経通信二六卷一三号二三頁)

「調査官は通常たとえば今年の申告のことで調査にきましたというようなことをいうであろう。それで十分である。それ以上に何故調査に来たのかをいう必要はあるまい。」

3 調査を受ける者の事情を原因とする正当理由

(一) 調査を受ける者が不在の場合

(注31)

調査を受ける者が不在のため、物理的に調査に協力できないという場合に、これが「調査を拒む正当な理由」になることは論をまたない。

しかし、例えば、経理担当の従業員が、事業主の不在を理由に調査を拒む場合とか、それと反対に、事業主が、経理担当の従業員の不在を理由に調査を拒む場合を考えると、問題がある。

企業経営の実態を考えれば、事業主は、従業員と一体となって事業を遂行しているわけであり、したがって、事業主が知っていて従業員が知らないことがあると同時に、事業主が知らず従業員だけが知っていることもある。この意味において、調査の対象となるのが事業主だけと考えるのは、およそ現実には即さない見方であって、所得税法においても二四四条一項のいわゆる両罰規定によって、従業員が調査に協力しなかった場合であっても処罰の対象とされているので

「税務調査を拒む正当な理由」について

(注32) がある。

したがって、事業主が不在であっても、経理担当の従業員は、自己のできる範囲内で、調査に協力すべきだと解されるし、また、経理担当の従業員が不在の場合の事業主についても同様である。単に、事業主が不在とか、経理担当の従業員が不在であるということが、「調査を拒む正当な理由」になるとは到底解されない。

(注31) 例えば、松村富之助氏は次のように述べておられる。(質問、検査権に関する一般的原則) 税務通信一五巻四号二四頁

「いかなる場合においてそれが正当な理由と認め得るかについては、その実情に基づいて判定されるべき問題であるが、たとえば、質問を受ける者が心神喪失の状況にあることによって答弁を拒むのもその一例であらうし、検査を許容する義務がある者が不在等の理由によって、その場合の検査を拒むのもその一例であらうと思われる。」

(注32) 北野弘久氏は、企業の実態を認識しながら、租税法主義を理由として、従業員が受忍義務者にならないと述べておられるが、所得税法二四四条一項の規定を考えると疑問がある。(質問検査権に関する最近の判例) 税理一四巻五号一二二頁

「少し規模の大きい企業の場合には、現実には特定の従業員が経理とか税務とかを責任をもって処理していて、納税義務者本人がいちいちそれらに関与しない場合が多い。このような企業の実態からいって二三四四条一項一号の場合、納税義務者本人のみが質問検査の受忍義務者であるという議論は、非現実的であり、一定の従業員をも受忍義務者に含める解釈のほうが妥当であるということになる。しかし、立法論はともかく、現行法の解釈としては、このような解釈にはくみしえない。何故なら、そのような解釈は、厳格解釈を要求する租税法主義や罪刑法定主義に反するからである。」

(注33) 山田二郎氏は、従業員が各税法にいう「納税義務者」に包摂されると述べておられる。(判例からみた税金紛争の問題点検討) 税理一二巻一二号九九頁

「納税義務者の従業員は、個別税法のいう納税義務者の中に包摂されており、質問権の対象となる者である。」

(二) 調査を受ける者が心神喪失の状況にある場合

調査を受ける者が心神喪失の状況にあれば、調査に応じ得ないことは当然である。

(注34)

ただ、(一)で述べた調査を受ける者が不在の場合と同様に、事業主が心神喪失であるからという理由で、従業員等が当然に調査を拒むことが許されるかとなると疑問がある。

例えば、その調査の直前に事業主が心神喪失の状況になって、事業所がてんやわんやの場合と、事業主が入院して久しく、従業員によって通常どおり営業されている場合とでは、常識的にも違いがあろう。

要は、各場合に依じて、円満な常識で判断すべきことになろう。

(注34) (注31) (一〇二頁)で引用したとおり、松村富之助氏が述べておられるものである。

(三) 営業が多忙であるとか、他に所用のある場合^(注35)

「調査を拒む正当な理由」として主張されている具体例として、「調査を受ける者の営業活動を著しく停滞させる場合」を検討した(八五頁)。

そこで述べたように、税務調査というものは、全体としての国民の利益のために行なわれるものであるから、調査が行なわれることの結果として、ある程度の営業上の停滞が生じて、それは調査を受ける者において受忍すべきものである。

したがって、調査を受ける者において、単に、自分の営業が多忙であるとか、他に所用があるというだけで、調査を拒むことができるかと解するのは不合理である。

事業を営んでいる者であれば、多くの場合、いつもそれなりに多忙であり、他にそれなりの所用をかかえているのが現実ではなからうか。しかし、税務調査の使命を理解している多くの納税者においては、実際に多忙であり、また、他に所用があっても、なんとか都合をつけて調査に協力しているのが実情であらう。

「税務調査を拒む正当な理由」について

「税務調査を拒む正当な理由」について

一〇四

このように考えると、「調査を拒む正当な理由」になるのは、極めて例外的な場合でなければならず、かつ、その事情について、調査を受ける者から十分な説明がなされた場合に限りと解すべきである。^(注36)

(注35) 例えば、増本「彦氏は次のように述べられる。(所得税法・法人税法における質問検査権の本質と限界」税理八巻一四号一四頁)

「任意調査であるから、国民の最も適当な時期と方法によって行なうべきで、営業などの多忙なとき、他に所用のあるときは、断わっても正当な理由がある。」

(注36) なお、このような例外的な場合であれば、当該職員においても、調査を延期するであろうから、現実に「調査を拒む正当な理由」が問題とされる場合はほとんどないであろう。

おわりに

税務調査は、全体としての国民の利益のために行なわれるものである。しかし、このことは、抽象的には理解されても、実感としては必ずしも理解されていないきらいがある。税務調査の重要性を理解していても、いざ自分が調査が受けることになれば、それはやはり愉快なことではないから、やむを得ないとも言えよう。税務行政のいきすぎを心配するあまり、その権限を縮少する方向での議論が意外に多いのもそれゆえであろう。

しかし、内閣総理大臣官房広報室が昭和四六年一月に行なった「税金に関する世論調査」の結果をみると、税負担は公平と思うか否かとの問に対し、半数以上の者が不公平と答え、また、不公平と答えた者のうち具体的に不公平な点を述べた者に対する、その不公平の生じた原因は何だと思ふかとの問に対しては、相当数の者が「所得の調査の不徹底」

と答えている。^(注37)

税務調査に対する国民の感情は、調査されるか否かということばかりではなく、どのようなやり方で調査されたかということによってもずいぶん影響されると思われる。その意味において、税務行政当局としても、職員の質的向上に一層努力して、納税者の調査に対する不信感を払拭する必要がある。

税務調査は、罰則による間接強制こそあれ、令状による強制捜査と異なり、調査を受ける者の協力が前提となっている。調査を受ける者の積極的協力が得られなければ、税務調査はその目的を達することができないのである。「税務調査を拒む正当な理由」について論ずる場合にも、このことを常に念頭におく必要がある。

(注37) この世論調査は、国民の税金に対する関心、考え方、負担感等を調査し、今後の税制のあり方等を検討する上での参考資料とすることを目的として行なわれたもので、全国の二〇歳以上の者から層化二段無作為抽出法により抽出した二万人が調査対象となっている。

本文に引用したのは、調査項目二「税の負担感」の三「税金の不公平感」の部分である。